

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510 (REVISADA)**TRABAJOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA**

(NIA-ES 510 R adaptada para su aplicación al Sector Público Español,
NIA-ES-SP 1510 R, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA-ES-SP.....	1
Fecha de entrada en vigor.....	2
Objetivo.....	3
Definiciones.....	4
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría.....	5-9
Conclusiones e informe de auditoría.....	10-13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría.....	A1-A7
Conclusiones e informe de auditoría.....	A8-A9
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas	

La Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación al Sector Público Español, NIA-ES-SP 1510 R, “Trabajos iniciales de auditoría – Saldos de apertura”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES-SP” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en el periodo 2009-2015. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Consejo General de Economistas. Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de

Introducción

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un trabajo inicial de auditoría. Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y las orientaciones de la NIA-ES-SP 1710¹. La NIA-ES-SP 1300² incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.

Fecha de entrada en vigor

2. *Apartado suprimido.*

Objetivo

3. Para la realización de un trabajo inicial de auditoría, el objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:
 - (a) los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y
 - (b) se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

4. A efectos de las NIA-ES-SP, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Trabajo de auditoría inicial, un trabajo de auditoría en el que:
 - (i) los estados financieros correspondientes al período anterior no fueron auditados; o
 - (ii) los estados financieros correspondientes al período anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
 - (b) Saldos de apertura: saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo, las contingencias y los compromisos.
 - (c) Auditor predecesor: auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

¹ NIA-ES-SP 1710, “Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos”.

² NIA-ES-SP 1300, “Planificación de la auditoría de estados financieros”.

A efectos de esta definición, debe entenderse como firma de auditoría la organización pública que tiene la competencia de realizar la auditoría de cuentas en la entidad correspondiente. El auditor predecesor puede ser tanto un auditor público (perteneciente a otra organización administrativa) como un auditor privado. Las normas del Sector Público regulan el secreto profesional del auditor público y el acceso a los papeles de trabajo de los auditores que intervienen en el ámbito del Sector Público.

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

Saldos de apertura

5. El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.
6. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante: (Ref: Apartados A1-A2)
 - (a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;
 - (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y
 - (c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos: (Ref: Apartados A3–A7)
 - (i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;
 - (ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o
 - (iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.

El término “reexpresados” que figura en el apartado 6. (a) debe entenderse como “adaptados a efectos comparativos” tal y como se incluye en la regulación contable en función del tipo de plan o marco contable aplicable.

7. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual. Si el auditor concluye que tales incorrecciones existen en los estados financieros del periodo actual, comunicará las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con la NIA-ES-SP 1450³.

Congruencia de las políticas contables

³ NIA-ES-SP 1450, “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”, apartados 8 y 12.

8. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor

9. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y este expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA-ES-SP 1315⁴.

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura

10. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R⁵. (Ref: Apartado A8)
11. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R.

Congruencia de las políticas contables

12. El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R, si concluye que:
 - (a) las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
 - (b) un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor

13. Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R y la NIA-ES-SP 1710. (Ref: Apartado A9)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartado 6)

⁴ NIA-ES-SP 1315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno".

⁵ NIA-ES-SP 1705R, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

A1.

En el Sector Público pueden existir limitaciones normativas a la información que el auditor actual puede obtener de un auditor predecesor. Por ejemplo, si se privatiza una entidad del Sector Público que ha sido auditada con anterioridad por un auditor nombrado por ley, el acceso a papeles de trabajo u otra información que dicho auditor puede proporcionar a un nuevo auditor perteneciente al sector privado, puede estar restringido por disposiciones legales o reglamentarias relativas a la privacidad o al secreto. En las situaciones en las que dichas comunicaciones estén restringidas, puede ser necesario obtener la evidencia de auditoría por otros medios y, si no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, se determinará el efecto sobre la opinión del auditor.

A2.

Si el auditor nombrado por ley externaliza la auditoría de una entidad del Sector Público a una firma del Sector Privado y nombra a una firma de auditoría distinta de la que auditó los estados financieros de la entidad del Sector Público en el periodo anterior, normalmente el auditor nombrado por ley no considerará esto un cambio de auditores. Sin embargo, dependiendo de la naturaleza del acuerdo de externalización, el trabajo de auditoría puede ser considerado como un encargo inicial de auditoría, desde el punto de vista del auditor del Sector Privado en relación con el cumplimiento de sus responsabilidades y, en consecuencia la presente NIA-ES-SP es de aplicación.

Los trabajos de colaboración de los auditores privados en el Sector Público Español se rigen por lo indicado en el contrato de colaboración, sin perjuicio de lo establecido en las leyes y en las normas técnicas de auditoría.

Saldos de apertura (Ref: Apartado 6(c))

- A3. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura dependen de cuestiones tales como:
- Las políticas contables aplicadas por la entidad.
 - La naturaleza de los saldos contables, tipos de transacciones e información a revelar y los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.
 - La significatividad de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual.
 - Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en ese caso, si el auditor predecesor expresó una opinión modificada.
- A4. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, es posible que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura mediante la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor. Dicha revisión proporcionará evidencia de auditoría suficiente y adecuada en función de la competencia profesional y la independencia del auditor predecesor.
- A5. Las comunicaciones del auditor actual con el auditor predecesor se registrarán por los requerimientos de ética y profesionales aplicables.

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación, se considerarán requerimientos de ética y profesionales aplicables los requerimientos de independencia y ética aplicables al Sector Público.

- A6. En el caso de los activos y pasivos corrientes, los procedimientos de auditoría del periodo actual

pueden proporcionar algo de evidencia sobre los saldos de apertura. Por ejemplo, el cobro (pago) de los saldos a cobrar (a pagar) de apertura durante el periodo actual proporcionará alguna evidencia de auditoría sobre su existencia, sobre derechos y obligaciones, y sobre su integridad y valoración al inicio del periodo. Sin embargo, en el caso de las existencias, los procedimientos de auditoría del periodo actual aplicados a los saldos de cierre proporcionan poca evidencia de auditoría con respecto a las existencias disponibles al inicio del periodo. En consecuencia, pueden necesitarse procedimientos de auditoría adicionales, y uno o más de los siguientes procedimientos pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada:

- La observación del recuento físico de existencias actual y la conciliación con las cantidades de existencias de apertura.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con la valoración de las partidas de existencias iniciales.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con el beneficio bruto y el corte de operaciones.

A7. En el caso de los activos y pasivos no corrientes, tales como el inmovilizado material, el inmovilizado financiero y las deudas a largo plazo, es posible obtener alguna evidencia de auditoría mediante el examen de los registros contables y de otra información subyacente a los saldos de apertura. En algunos casos, el auditor puede obtener alguna evidencia de auditoría en relación con los saldos de apertura mediante confirmaciones de terceros; por ejemplo, en el caso de deudas a largo plazo y de inversiones financieras. En otros casos, el auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos de auditoría adicionales.

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura (Ref: Apartado 10)

A8. La NIA-ES-SP 1705 R establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden llevar al auditor a expresar una opinión modificada sobre los estados financieros, sobre el tipo de opinión que resulta adecuado según las circunstancias y sobre el contenido del informe de auditoría cuando el auditor expresa una opinión modificada. La incapacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura puede dar lugar a una de las siguientes opiniones modificadas en el informe de auditoría:

- (a) una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según las circunstancias; o
- (b) *(suprimida)*.

La opción prevista en la letra b) de este apartado ha sido suprimida al no resultar de aplicación en España, de acuerdo con la regulación del Sector Público, la reformulación parcial o fragmentada de las cuentas anuales y, por ende, tampoco la fragmentación de la opinión en el informe del auditor (opinión parcial).

En el anexo se incluyen ejemplos de informes de auditoría.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor (Ref.: Apartado 13)

A9. En algunas situaciones, una opinión modificada expresada por el auditor predecesor puede no ser relevante ni material con respecto a la opinión sobre los estados financieros del periodo actual. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando existió una limitación al alcance en el periodo anterior pero la cuestión que originó dicha limitación al alcance ha sido resuelta en el periodo actual.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Encargo	Trabajo
Firma de auditoría	Órgano de control

Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas

En relación con los ejemplos de informe de auditoría que se presentan en este anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Los ejemplos incluidos en la NIA original y en la NIA-ES han sido transformados para poder ser adaptados a la realidad de los trabajos de auditoría pública de acuerdo con lo previsto en la Ley General Presupuestaria y en otra regulación pública, por las que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.
- Asimismo, el ejemplo 2 no resulta de aplicación en el Sector Público Español por no estar permitido por la regulación pública la formulación parcial de las cuentas anuales; por tanto, se suprime el anexo correspondiente.
- En este sentido, se incluye el modelo de informe correspondiente al ejemplo 1 adaptado a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España para el Sector Público, quedando suprimidas las columnas paralelas que contenían la comparativa del modelo de informe de la NIA-ES con el modelo de informe según la NIA original.
- Los modelos de informes atinentes a Entidades de Interés Público, han de entenderse referidos a aquellas entidades que se consideren de especial consideración expresamente.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el modelo de informe de auditoría adaptado que se presenta a continuación, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores públicos, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dicho informe. No obstante, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte aplicable a la entidad auditada. En este sentido, puede variar:
 - La denominación del órgano que formula las cuentas en el Sector Público, en lugar del Consejo de Administración pueda ser otra, de acuerdo con la legislación que le sea aplicable.
 - La denominación de estados financieros y principios contables puede incluir, adicionalmente, la liquidación de los estados presupuestarios y de los principios presupuestarios para aquellas entidades que tengan presupuesto limitativo.

Ejemplo 1

Modelo NIA <i>Suprimido por adaptación al Sector Público</i>	Modelo adaptado a la normativa española <i>Suprimido por adaptación al Sector Público</i>
--	---

Modelo adaptado a la normativa pública española
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en la concurrencia de las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES-SP 1600¹. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de control en relación con las cuentas anuales. • El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual (puesto que su asignación legal se produjo con posterioridad) y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias. • Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad², lo que da lugar a la emisión de una opinión con salvedades. • La situación financiera al cierre del ejercicio no presenta incorrecciones. • La normativa reguladora de auditoría de cuentas en España para el Sector Público prohíbe al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España para el Sector Público. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, de conformidad con la NIA-ES-SP 1570R³. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con la NIA-ES-SP 1260R y considerar que los riesgos más significativos de la auditoría a comunicar en este supuesto incluyen, además de las circunstancias descritas en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades, otras cuestiones clave. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste en el informe de gestión y el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume como consecuencia de su pertenencia al sector público, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en los mismos ni se ven afectados por las circunstancias que originan la salvedad. • Se presentan cifras comparativas y las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la preparación de las cuentas anuales. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

A los Gestores (*póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico*) de la entidad ABC

Opinión con salvedades

La Intervención General de la Administración del Estado, a través de la (*quítese lo que no proceda: Oficina Nacional de Auditoría o Intervención Delegada XXXXX*) en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria ha auditado las cuentas anuales de la entidad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto (en su caso), el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha⁴.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo (*y del estado de liquidación del presupuesto*) correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables (*y presupuestarios*) contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Nuestra obligación legal de ser auditores de la entidad se produjo el 30 de junio de 20X1, y, por lo tanto, no presenciarnos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio que se muestra en la cuenta de pérdidas y ganancias y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación del estado de flujos de efectivo.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España para el Sector Público. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales para el Sector Público en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para dicho sector. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos de los relativos a las competencias de control fijadas legalmente, ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Cuestiones clave

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos

determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701⁵ incluyendo:*

- los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,
- un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y,
- en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos].

Otras cuestiones

Las cuentas anuales de la Entidad correspondientes al ejercicio finalizado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre las mismas el 31 de marzo de 20X1.

Otra información: Informe de gestión

[*Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1720⁶ –véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES-SP 1720R*]

Responsabilidad de los administradores⁷ en relación con las cuentas anuales

[*Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1700R – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES-SP 1700R.*]

Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

[*Informe de conformidad con la NIA-ES-SP 1700R – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES-SP 1700R*]

[*Fecha del informe de auditoría*] y otros datos del auditor de acuerdo con la legislación vigente

Notas:

¹ NIA-ES-SP 1600: *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).*

² Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre las cuentas anuales.

³ NIA-ES-SP 1570R, *Empresa en funcionamiento.*

⁴ Estas cuentas anuales son las comprensivas de aquellas entidades que aplican el Plan General de Contabilidad Pública. Para las entidades que aplican el Plan General de Contabilidad de la empresa privada, serán las previstas en dicho plan.

⁵ NIA-ES-SP 1701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

⁶ NIA-ES-SP 1720R, *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.*

⁷ U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.

Ejemplo 2: (suprimido)

**NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA
ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1510
(REVISADA)
(NE 1510 R)**

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos.

Consideraciones generales, objetivo, responsabilidades y requerimientos

Se refiere a la responsabilidad que tiene el auditor, (denominado auditor actual, entrante o sucesor) que hace por primera vez la auditoría de una entidad (bien porque la entidad nunca fue auditada o bien porque la auditoría fue realizada por otro auditor anterior, saliente o predecesor, privado o público), en relación con los saldos de apertura del ejercicio auditado, tanto en la verificación de su corrección y descripción como en la comprobación de su valor o en la aplicación de los principios o criterios contables y las informaciones que al inicio del periodo tienen que ser reveladas, tales como contingencias y compromisos. En tal sentido, se tendrán en cuenta de forma específica aquellas normas contables sobre errores de periodos anteriores.

La aplicación de la NIA-ES-SP se puede producir, sin ánimo de exhaustividad, en los siguientes casos:

- Una entidad que nunca ha sido auditada, por no estar obligada, por haber sido creada recientemente o por haber sufrido una reestructuración importante que haya generado cambios muy sustanciales en los saldos de apertura, o por el motivo que fuera, con tal de que sus saldos de apertura no hayan sido analizados por el auditor que tiene la obligación de realizar esa auditoría inicial.
- Un relevo de auditores entre administraciones públicas, por haber cambiado de sujeción administrativa (por ejemplo, antes era competencia de una administración local o autonómica y ahora pasa a ser de competencia estatal).
- Un relevo de auditores privados a auditores públicos, por haber entrado la entidad auditada en la órbita pública.
- Un cambio entre auditores privados colaboradores que participan en el trabajo de un auditor público.

No se considerará normalmente como cambio de auditor la sustitución de un profesional por otro dentro del mismo órgano de control.

El auditor entrante tiene que obtener evidencia sobre los saldos de apertura (corrección y aplicación de principios correctos, informaciones, contingencias y compromisos iniciales); para ello, ha de realizar los siguientes procedimientos:

- Analizar las cuentas anuales del ejercicio anterior y, en su caso, el informe de auditoría (especialmente si contiene una opinión distinta de la favorable y ver cuáles fueron los problemas y qué efecto tienen en el ejercicio actual).
- Aplicar uno o más de los procedimientos siguientes:
 - Revisión de los papeles del auditor predecesor, si con anterioridad se ha realizado auditoría. Obtendrá más evidencia cuanto más competencia e independencia tenga el auditor saliente.
 - Aplicación de procedimientos para el ejercicio actual que sirvan para comprobar saldos del ejercicio anterior. Esto puede suceder cuando se trata de comprobar activos y pasivos corrientes; por ejemplo, mediante comprobación de cobros y pagos posteriores de saldos de apertura o de circularización de transacciones del periodo, además de los saldos actuales.

- Aplicación de procedimientos adicionales sobre saldos de apertura de activos y pasivos no corrientes y de existencias iniciales; por ejemplo, analizar registros contables de inmovilizado, circularizaciones de saldos que permanecen, cuadro de existencias desde el inventario final, etc.

En relación con su informe, el auditor público ha de concluir sobre el efecto que puedan tener en él las incorrecciones de ejercicios anteriores, cuyo tratamiento está recogido en la NIA-ES-SP 1710.

Especial referencia al cambio de auditores y al acceso a los papeles de trabajo

Con respecto al procedimiento de revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor, el auditor público ha de tener en cuenta la regulación correspondiente, en función de la condición y régimen que pueda tener el auditor predecesor. La casuística, a título indicativo, puede ser:

- Cambio entre auditores públicos, en el cual el auditor sucesor es la IGAE. Este caso puede suceder cuando una organización cambia de nivel dentro de la estructura de las administraciones públicas, pasando de local o autonómica a estatal.

Esta cuestión podría abordarse teniendo en cuenta los artículos 141 y 142 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, referidos al deber de colaboración entre Administraciones Públicas y las técnicas de esta colaboración.

- Cambio de un auditor privado a un auditor público, por la obligación devenida a este último del ejercicio de competencias legales al ser la auditada una organización perteneciente al Sector Público Estatal o bien como consecuencia de haber dejado de tener auditoría obligatoria una entidad mercantil perteneciente al Sector Público Estatal y pasar a ser realizada por la IGAE. Es decir, a un auditor privado le sucede la IGAE.

La IGAE tiene facultad legal de acceder a los papeles de trabajo, por confluencia del artículo 32 h) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y la disposición adicional tercera de la Ley 47/2003 de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).

- Cambio de un auditor privado a un auditor público, por haber variado la entidad auditada de adscripción o propiedad. Por ejemplo, pertenecía al sector privado y pasa a la esfera de lo público.

Considerando que las funciones de control no comienzan hasta que no pasa a la órbita pública la entidad correspondiente y se activa el artículo 163 de la LGP, referido a la competencia de la IGAE en relación con la auditoría del Sector Público Estatal, y por tanto hasta el ejercicio siguiente no aplicaría la disposición adicional tercera, siendo así que no se podría acceder a los papeles de trabajo del auditor privado predecesor. En tal sentido, la auditoría realizada por la IGAE no tendría inicialmente la opción de consultar los papeles de trabajo del auditor privado saliente. En este caso, habría que comunicarse con el auditor saliente para que con el permiso de la entidad auditada le dejara consultar los papeles de trabajo, pero esto podría no dar el resultado esperado. Asimismo, podría solicitar la aplicación de lo establecido en el artículo 32. d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que en relación con el acceso a la documentación del auditor de cuentas precisa, entre otras, la siguiente excepción: *Los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la información de la que disponga sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.*

- De un auditor privado a otro auditor privado, dentro del sistema de colaboración establecido entre los auditores privados y la IGAE en base a la disposición adicional segunda de la LGP.

El auditor privado saliente tendría que dejar acceso a sus papeles al auditor entrante, puesto que se trata de un trabajo que se rige por las normas de auditoría públicas y en particular le aplica el apartado 4.4, relativo a la documentación y archivo de las actuaciones, de la Norma técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas, de 11 de abril de 2007, o la norma técnica que la sustituya.

- De un auditor público a un auditor privado.

En la LGP no hay ninguna previsión legal de procurar el acceso a los papeles de trabajo, existiendo un deber de secreto profesional recogido en el 145.1 de la LGP; sin embargo, una vez valorada la afectación al interés público y en aras a la transparencia que han de presidir las actuaciones de control, el auditor público podrá consentir el acceso a los papeles de trabajo al auditor privado sucesor, siempre que se mantenga amparada la obligación de secreto profesional y no se perjudique el interés público.

En las relaciones con otros auditores u otros órganos de control, también conviene tener en cuenta lo dispuesto en la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública y en particular sus disposiciones novena, décima y decimoquinta.

Novena. Inicio de actuaciones. 1. [...]

Cuando los trabajos de auditoría incluyan actuaciones a desarrollar dentro del ámbito de actuación de otro órgano de control, se comunicará el inicio de las actuaciones al titular de dicho órgano de control.

Décima. Lugar de las actuaciones. [...] c) En los locales de firmas privadas de auditoría cuando sea necesario utilizar documentos soporte del trabajo realizado por dichas firmas de auditoría por encargo de las entidades auditadas. [...]

Decimoquinta. Acceso a informes emitidos por otros órganos de control, auditores, consultores y asesores privados. [...] 3. Del mismo modo se podrán solicitar de auditores privados los soportes documentales e informáticos que contengan el trabajo realizado y que hayan servido de base a los informes de auditoría del sector público estatal, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional tercera de la Ley General Presupuestaria.

La solicitud de dicha documentación se podrá realizar a través del procedimiento de requerimiento de información previsto en el apartado 2 de la disposición 14.ª de esta resolución.

Cuando dicha información esté contenida en soportes informáticos, se podrá solicitar el acceso a las aplicaciones informáticas cuya utilización sea necesaria para la lectura e impresión de la documentación contenida en dichos soportes informáticos.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1510 R

Las especificidades aplicables al Sector Público se producen en:

1.- En el apartado 4 de definiciones han de tenerse en cuenta las definiciones de órgano de control que constan en la Ley General Presupuestaria y su normativa de desarrollo y las relaciones entre auditores públicos y privados, entre auditores privados colaboradores de un auditor público y entre auditores públicos, en aplicación confluyente de la Ley General presupuestaria, de la Ley de Auditoría de Cuentas, de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de la Resolución de la IGAE de 11 de abril de 2007, por la que se aprueba la Norma técnica de colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas u otra similar que la sustituya. Las concreciones normativas a este tema ya han sido anteriormente citadas en esta nota explicativa.

2.- El apartado 6 se refiere al mecanismo que prevé la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública referente al contenido de la memoria, apartado bases de presentación de las cuentas, subapartado 2 comparación de la información, en relación con la adaptación de importes del ejercicio precedente, así como el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en la norma 5ª.1 de elaboración de las cuentas anuales.

3.- Los apartados A1 y A2, sobre procedimientos específicos para el sector público sobre la posible excepción al acceso a los papeles de trabajo del auditor privado cuando el auditor público es predecesor.

Es preciso traer a colación lo indicado en el apartado anterior, en referencia a las normas que regulan la colaboración y el acceso a los papeles de trabajo del auditor precedente, en particular el artículo 32. h) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y la disposición adicional tercera de la Ley 47/2003 de 26 de

noviembre, así como la Norma técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas y los artículos 141 y 142 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, referidos al deber de colaboración entre Administraciones Públicas y las técnicas de esta colaboración y la petición de información a auditores públicos y privados relacionados con el Sector Público a que se refiere la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones sobre el ejercicio de la auditoría pública, con especial referencia a sus disposiciones novena, décima y decimoquinta.

4.- En el apartado A5 considerar, en relación con los requerimientos de independencia y ética, lo dispuesto en el artículo 53 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, que hace referencia a los principios éticos que ha de regir la actuación de los empleados públicos, así como la Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado y la Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría 01/2018, sobre la protección de la independencia en los trabajos de auditoría pública, control financiero permanente, control financiero de subvenciones y control de fondos europeos (IONAPI).

5.- En relación con el apartado A8, se mantiene la supresión de su letra b) porque la normativa de auditoría pública en este punto es igual que el privado y no tiene sentido que el auditor emita una opinión sobre el conjunto de las cuentas, sin que pueda aplicarse la división de opinión que permite la NIA original. Así, será preciso tener en cuenta la propia definición de auditoría recogida en el artículo 162 y siguientes de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y específicamente el artículo 167 que define la auditoría de cuentas.

Además, se suprimen los ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas, que recoge la NIA-ES 510 R, y se procede a incluir en su lugar un modelo adaptado a la normativa pública española.

En su aplicación para las Entidades Locales, los artículos 29.4 y 33 del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, establecen que “las actuaciones de auditoría pública se someterán a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas técnicas que las desarrollen”. Igualmente, habrá que estar a lo previsto en los modelos y los planes contables locales que sean de aplicación.